



جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة

رئيس الجمعية العربية لقصي الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	٧-٤
بتاريخ:	٢٠٢٤/ ٥/ ٧

الملف رقم: ٨٩٢/٢/٣٧

السيد الدكتور/ وزير المالية

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٣١/و) المؤرخ ٢٠٢٢/٢/٩ بطلب الرأي القانوني بخصوص بعض المشكلات العملية الناتجة عن تطبيق أحكام التصالح الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه بعد صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ ونشره والعمل به اعتباراً من ٢٠٢٠/١٠/٢٠، وبمناسبة بدء تطبيقه، وبناء على كتاب وزير المالية رقم (١١٤٧/و) المؤرخ ٢٠٢١/١/٣١ إلى السيد المستشار/ وزير العدل، أصدر الأخير قراره رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ بالترخيص لرئيس مصلحة الضرائب المصرية في قبول سداد مبلغ التصالح في الجرائم الضريبية. وعند تعرض مصلحة الضرائب المصرية لطلبات التصالح المقدمة إليها بعد صدور القانون المشار إليه أثير للعديد من الاستفسارات بشأن إجراءات التصالح في الجرائم التي ارتكبت بالمخالفة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة وخاصة مخالفة عدم تقديم الإقرار في المواعيد القانونية بالمخالفة للمادة (١/٦٦) منه، فهل يطبق بشأنها قواعد وإجراءات التصالح المنصوص عليها بذلك القانون، أم قانون الإجراءات الضريبية الموحد وفقاً لنص المادة (٧٥) منه باعتبار أن التصالح تم في ظل العمل به. ويطلب الرأي من إدارة الفتوى لوزارات المالية والتضامن الاجتماعي والتموين والتجارة الداخلية أفاضت بوجوب تطبيق أحكام التصالح المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة على طلبات التصالح في المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار في المواعيد للقانونية بالمخالفة لحكم المادة (١/٦٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، والتي ارتكبت إبان العمل به، ووجوب تطبيق أحكام التصالح المقررة بقانون الإجراءات الضريبية الموحد على طلبات التصالح في المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار الضريبي إذا لم يقدم طلب التصالح إلا بعد صدور القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ والعمل بأحكامه اعتباراً من ٢٠٢٠/١٠/٢٠. وعلى الرغم من ذلك تباينت الآراء بين وزارة المالية بشأن



تفسير وبيان القواعد القانونية واجبة التطبيق بالنسبة إلى حالات التصالح في سائر الجرائم الضريبية (المخالفات والتهرب) التي ارتكبت قبل مريان قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وظهرت العديد من المسائل المثارة حول كيفية تطبيق إجراءات وقواعد التصالح الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، والتي تتمثل فيما يأتي:

المسألة الأولى: تحديد القانون الواجب التطبيق على طلبات التصالح المقدمة عن الجرائم التي ارتكبت في ظل العمل بأحكام قوانين: للضريبة العامة على المبيعات (الملف)، والضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، فهل يطبق بشأنها أحكام التصالح الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الماري، أم أحكام التصالح الواردة بالقوانين التي ارتكبت في ظلها الواقعة محل للتصالح. وقنمت حالات واقعية هي:

١- مريم محمود محمود أبو العينين (المكلف وفق قانون الضريبة العامة على المبيعات). ٢- محمد حسان حسن أحمد الشاذلي - شركة دلتا جروب للاستثمار العقاري. ٣- فائق محمد علي البناء، بصفته رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب لشركة المقاولات المصرية (مختار إبراهيم سابقاً) إحدى الشركات التابعة لشركة القابضة للتشييد والتعمير - وزارة قطاع الأعمال العام. (الخاضعان لنظام الخصم والتخصيل تحت حساب الضريبة وفق قانون الضريبة على الدخل). ٤- عبد الرزاق أحمد النسوقي أحمد وشركاه - شركة السيوف لتجارة مواد البناء (الممول وفق قانون الضريبة على الدخل).

المسألة الثانية: تحديد القانون الواجب التطبيق على طلبات التصالح في الجرائم المنصوص عليها بالمادتين (٦٩/أ) و(٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، إذا ما تضمنت أو اشتملت القرارات المقدمة - في ضوء هاتين المادتين - على وجود ضريبة بالإقرار، في ضوء صدور قرار السيد المستشار / وزير العدل رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ المشار إليه.

المسألة الثالثة: تحديد معيار توقيت رفع الدعوى العمومية عن الجرائم الضريبية، وذلك حتى يمكن تحديد نسبة المداد اللازمة للتصالح.

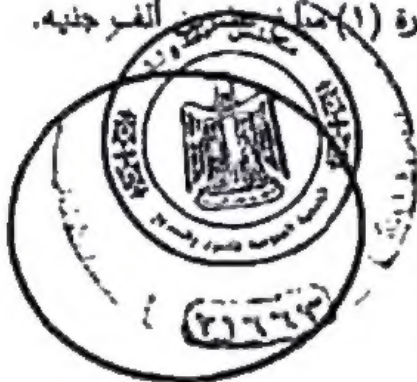
المسألة الرابعة: تحديد المقصود بعبارة «المستحقات الضريبية» الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

المسألة الخامسة: تفسير المفارقة الحاصلة بين العبء المالي الواقع على من يتقدم بطلب التصالح في المخالفات الواردة بالمادة (٦٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بإقرار ضريبي لا يتضمن ضريبة، ومن يتقدم بطلب التصالح في المخالفات ذاتها المتعلقة بإقرار ضريبي يتضمن ضريبة. وقنمت لذلك حالات واقعية هي:

١- شركة الحرمين لمستحضرات التجميل. ٢- عبد الرزاق هلال عبيد، وهما مكلفان وفق قانون للضريبة على القيمة المضافة وارتكبا مخالفة واردة بالمادة المذكورة أخيراً وكانت الضريبة المستحقة



المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وكذلك توزيعات الأرباح التي تُجرىها شركات الأموال أيًا كان مقدارها، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز (٥٪) من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تمتحق على هؤلاء الأشخاص، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسند لشركات التأمين: ١- وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أيًا كان شكلها القانوني، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة، والشركات والمشاريع المقامة بنظام المناطق الحرة... وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقًا للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم يتم خصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير... وفي المادة (١١٠) على أن: "يستحق مقابل تأخير على: ١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيمها، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار. ٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزينة العامة، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقًا لأحكام هذا القانون. وتُحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافًا إليه ٢٪، مع استبعاد كمور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل...". وفي المادة (١٣٥) المستبدلة بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ - والتي ألغيت بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ عدا فترتها الثالثة - على أن: "... يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل من ارتكب أيًا من الأفعال الآتية: ... كما يعاقب بغرامة مقدارها (٢٥٪) من المبالغ غير المدونة كل من امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية...". وفي المادة (١٣٨) المستبدلة بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ والتي ألغيت بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على أنه: "الوزير أو من يُنوبه بالتصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء: (أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه، عدا حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، فيكون التعويض بنسبة (١٢.٥٪) من المبالغ التي لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها، ويكون التعويض في حالة مخالفة حكم المادة (١٦) فقرة (١) من قانون الجرائم الجنائية.



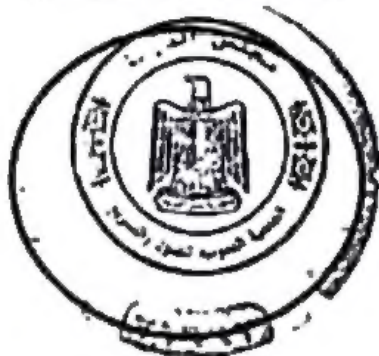
على كل منهما (صفرًا). ٣- سمير جودة عبد الفتاح سرور المكلف وفق القانون الأخير والمرتكب المخالفة ذاتها واستُحقت عليه ضريبة مقدارها (٢٢٥٠) ألفان ومائتان وخمسون جنيهًا.

وإزاء هذه المشكلات طلب السيد الدكتور وزير المالية- بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب المصرية- استطلاع رأي الجمعية العمومية بشأن ما سلف.

ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لاسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٨ من فبراير عام ٢٠٢١م الموافق ١٨ من شعبان ١٤٤٥هـ، فتبين لها أن قانون العقوبات الصادر بالقانون رقم (٥٨) لسنة ١٩٣٧ ينص في المادة (٥) على أن: "يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها. ومع هذا إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائيًا قانون أصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره...". وأن قانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم (١٥٠) لسنة ١٩٥٠ ينص في المادة (٩) منه المستبدلة بموجب القانون رقم (١٢٦) لسنة ١٩٥٤ على أنه: "... وفي جميع الأحوال التي يشترط القانون فيها لرفع الدعوى الجنائية تقديم شكوى أو الحصول على إذن أو طلب من المجني عليه أو غيره لا يجوز اتخاذ إجراءات التحقيق فيها إلا بعد تقديم هذه الشكوى أو الحصول على هذا الإذن أو الطلب...". وفي المادة (١٨ مكرراً) المستبدلة بموجب القانون رقم (٧٤) لسنة ٢٠٠٧ على أن: "يجوز للمتهم التصالح في المخالفات وكذلك في الجناح التي لا يعاقب عليها وجوبًا بغير الغرامة أو التي يعاقب عليها جوازًا بالحبس الذي لا يزيد حده الأقصى على ستة أشهر. وعلى محرر المحضر أو النيابة العامة بحسب الأحوال أن يعرض التصالح على المتهم أو وكيله ويثبت ذلك في المحضر. وعلى المتهم الذي يرغب في التصالح أن يدفع، قبل رفع الدعوى الجنائية، مبلغًا يعادل ثلث الحد الأقصى للغرامة المقرر للجريمة، ويكون الدفع إلى خزنة المحكمة أو النيابة العامة أو إلى من يُرخص له في ذلك من وزير العدل. ولا يسقط حق المتهم في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة إذا دفع ثلثي الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها أيهما أكثر، وذلك قبل صدور حكم في الموضوع. وتتقضى الدعوى الجنائية بدفع مبلغ التصالح، ولا يكون لهذا الانقضاء أثر على الدعوى المدنية". وفي المادة (٦٣) على أنه: "إذا رأت النيابة العامة في مواد المخالفات والجناح أن الدعوى صالحة لرفعها بناءً على الاستدلالات التي جُمعت، تكلف المتهم بالحضور مباشرة أمام المحكمة المختصة...". وفي المادة (٢١٤) المستبدلة بموجب القانون رقم (١٧٠) لسنة ١٩٨١ على أنه: "إذا رأت النيابة العامة بعد التحقيق أن الواقعة جنائية أو جنحة أو مخالفة وأن الأدلة على المتهم كافية، رفعت الدعوى إلى المحكمة المختصة، ويكون ذلك في مواد المخالفات والجناح بطريق تكليف المتهم بالحضور أمام المحكمة الجزئية... وترفع الدعوى في مواد الجنايات بإحالتها من المحامي العام أو من يقوم مقامه إلى محكمة الجنايات أول درجة بترتيب اتهام تبين فيه الجريمة المسندة إلى المتهم بأركانها المكونة لها وكافة



الظروف المشددة أو المخففة للعقوبة ومواد القانون المراد تطبيقها...، وفي المادة (٢٣٢) المستبدلة بموجب القانون رقم (١٧٠) لسنة ١٩٨١ على أن: تُحال الدعوى إلى محكمة الجناح والمخالفات بناءً على أمر يصدر من قاضي التحقيق أو محكمة الجناح المستأنفة منعقدة في غرفة المشورة أو بناءً على تكليف المتهم مباشرة بالحضور من قبل أحد أعضاء النيابة العامة أو من المدعي بالحقوق المدنية...، وفي المادة (٤٥٤) على أن: تنقضي الدعوى الجنائية بالنسبة للمتهم المرفوعة عليه والوقائع المصدرة فيها إليه، بصور حكم نهائي فيها بالبراءة أو بالإدانة. وأن قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ والملغى كلياً بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ ينص في المادة (١) المستبدلة بموجب القانون رقم (٥٨) لسنة ٢٠١٤ على أن: يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة لفرع كل منها: الوزير: وزير المالية. رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية... الضريبة: الضريبة العامة على المبيعات... المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون... الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع ٢/١٪ من قيمة الضريبة غير المنفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للمداد...، وفي المادة (٥) على أن: يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون، وفي المادة (٤٢) المستترك عليها من مجلس الوزراء (الأمانة العامة) بتصحيح خطأ نشر بتاريخ ١٩٩١/٥/٢٣ على أن: يجوز للوزير أو من ينيبه للتصالح في الجرائم المنصوص عليها في المادة السابقة مقابل أداء الضريبة والضريبة الإضافية في حالة استحقاقها وتعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها في المادة السابقة. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار. وفي المادة (٤٥) المستبدلة بموجب القانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦ على أنه: لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة إلا بناءً على طلب من الوزير أو من ينيبه. ويجوز للوزير أو من ينيبه التصالح في جرائم التهرب، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل مداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة... ويترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما يترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقررة بها عليه. وأن قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والملغى جزئياً بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ ينص في المادة (١) المعدلة بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ على أنه: تم تطبيق أحكام هذا القانون، بقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها: الضريبة: الضريبة على الدخل. - الوزير: وزير المالية. - رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية...، وفي المادة (٥٩) على أنه: على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تنفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو



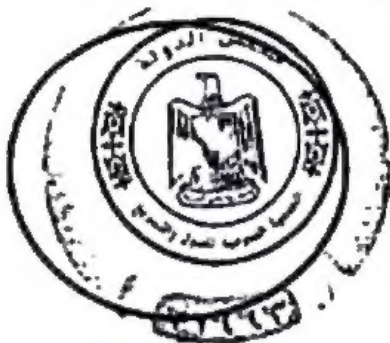
(ب) ملفي. (ج) للمبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ. (د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمير النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها. وأن القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة ينص في (المادة الثانية) على أن: "يلغى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، كما يلغى كل نص يتعارض مع أحكام هذا القانون...". وأن قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون الأخير والملغى جزئياً بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ ينص في المادة (١) - تبعاً لاستدراك مجلس الوزراء (الأمانة العامة) بتصحيح خطأ نشر بتاريخ ٢٠١٦/١١/٣ - على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والمباني التالية المعنى المبين قرين كل منها: الوزير: وزير المالية. رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية... المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة. الضريبة الإضافية: ضريبة بواقع (١٠٥٪) من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المنفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد... ضريبة الجدول: ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخضروات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون وذلك بخلاف الضريبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٢) من هذا القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك...". وفي المادة (٦٦) الملغاة بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على أن: "يعالِب بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلاً عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ولاحتته التنفيذية دون أن يكون عملاً من أعمال التهريب المنصوص عليها فيه. وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية: ١- التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة وضريبة الجدول عن المدة المحددة في المادة (١٥) من القانون بما لا يجاوز ستين يوماً...". وفي المادة (٧٢) الملغاة بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهريب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلا بناء على طلب من الوزير أو من يفوضه. ويجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقة أو كليهما، حسب الأحوال، والضريبة الإضافية، وذلك بالإضافة إلى تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه في المادة (٦٦) إذا كان التصالح في جريمة من الجرائم المنصوص عليها بها، وتعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما، بحسب الأحوال،



في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي، وعلى من يرغب في التصالح أن يدفع قبل رفع الدعوى الجنائية مبلغاً يعادل (١٠٠٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون الضريبي، ويكون الدفع إلى خزنة المصلحة أو إلى من يرخّص له في ذلك من الوزير. ولا يسقط الحق في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة إذا دفع (١٥٠٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون الضريبي، وذلك قبل صدور حكم في الموضوع، فإذا صدر حكم بأثّ جاز التصالح نظير دفع (١٧٥٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو للقانون الضريبي، وفي المادة (٧٧) على أن: "يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المنصوص بها، وأمر النهائية العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها". وأن قرار وزير العدل رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ الصادر بتاريخ ٢٠٢١/٤/١ والمنشور بتاريخ ٢٠٢١/٤/١ والمعمول به اعتباراً من ٢٠٢١/٤/٢، بشأن الترخيص لرئيس مصلحة الضرائب المصرية في قبول سداد مبلغ التصالح في الجرائم الضريبية ينص في المادة الأولى على أن: "يُرخّص لرئيس مصلحة الضرائب المصرية في قبول سداد مبالغ التصالح في الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القوانين الخاصة بها"، وفي المادة الثانية على أن: "ينشر هذا القرار بالوقائع المصرية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره".

ويختص المصالح الأولى، فقد استظهرت الجمعية العمومية سابق إفتائها بأن الجريمة هي ارتكاب فعل مؤلّم يستلزم عقاباً يضم في ثناياه هدفاً عاماً فحواه الاقتصاد للهيئة الاجتماعية عتاً نالها من أنى، إشباعاً لشعورها الجمعي بالعدالة، وهذا خاصاً بمنصرف مباشرة إلى إصلاح الجاني تقويماً لسلوكه وضبطاً لنشاطه بما يتفق وأطر المشروعية المقررة.

وأنه في خصوص الجرائم الضريبية (المخالفات والتهرب)، فإنها تتأتى بارتكاب أفعال مؤسفة وردت نصوص القانون حافظرة إياها مما يستوجب لزماً بحسب الأصل العام مجازاة فاعلها بالعقاب المقرر لها، بيد أنه نظراً إلى طبيعة هذه الجرائم وما تتصل به من مصالح مالية مباشرة للدولة، ونظراً إلى ظروف الجناة من مرتكبها ممن يقدر عدم وجود نزوع إجرامي أصيل بسلوكهم، أجاز المشرع الاستعاضة عن هذا الجزء بولوج سبيل التصالح الذي هو- وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض- بمثابة نزول من الهيئة الاجتماعية عن حفا في الدعوى الجنائية لغاء جعل يقوم عليه التصالح محدثاً أثره بقوة القانون، وهو السبيل الذي يغطي الهدف العام، حال ببقى الهدف الخاص مغطى بما قدره المشرع من عدم وجود نزوع إجرامي لدى الجاني يستأهل معالجته عقابياً بما ارتآه المشرع في نهاية المطاف حامياً ومحققاً المصلحة العامة المحمية بالتجريم وجابراً الضرر الذي أصابها، مما يضمن معه فهم التصالح على أصل شرعته بحسبه نظاماً استثنائياً منوطاً بتوافر مقصد الهدفين العام والخاص معاً في محصلته النهائية، فلا يلجأ إليه إلا إذا تبين من ظروف الواقعة المؤسفة



إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهريب، أما إذا كان التصالح في الجريمة المنصوص عليها في المادة (٧١) من هذا القانون فيتحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها بها. ويرتّب مباشرة على التصالح القضاء الدخوى الجنائية وإلغاء ما ترتّب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المفرض بها. وأن القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد ينص في (المادة الأولى) على أن: تعمل بأحكام القانون المرافق في شأن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة ذات طبيعة معاملة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، وذلك فيما لم يرد في شأنه نص خاص في القانون المنظم لكل منها، وفيما لا يتعارض مع أحكامه، وفي (المادة السادسة) على أن: ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويُعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره... ولشر القانون بتاريخ ٢٠٢٠/١٠/١٩ وعمل به في ٢٠٢٠/١٠/٢٠. وأن قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون الأخير ينص في المادة (١) على أنه: تم تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها:

١- الوزير: وزير المالية. ٢- رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية. ٣- القانون الضريبي: قانون الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة... أو كل قانون يقرر فريضة مالية أخرى ذات طبيعة معاملة أو تتفق في جوهرها مع هذه الضرائب أو تحل محلها... ٥- للضريبة: أي فريضة مالية أيًا كان وعلاؤها أو القانون الذي ينظمها، وتتولى المصلحة ربطها وتحصيلها. ٦- المبالغ الأخرى: أي مبلغ بخلاف الضريبة يلتزم المصلحة بتحصيله أو استقطاعه بأي صورة من الصور أيًا كان مُسماه أو السند القانوني الذي بموجبه يتم ذلك، بما في ذلك مقابل التأخير والضريبة الإضافية والتعويضات والجزاءات المالية...، وفي المادة (٣١) على أن: يجب تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٢٩) من هذا القانون خلال المواعيد الآتية: (أ) إقرارات شهرية: ... (ب) إقرارات ربع سنوية: ... (ج) إقرارات سنوية: ... (د) مواعيد خاصة لتقديم الإقرارات: ...، وفي المادة (٦٩) على أن: يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلا عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كل من: (أ) تأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة (٣١) من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يوما...، وفي المادة (٧٠) المستتبلة بموجب القانون رقم (٢١١) لسنة ٢٠٢٠ على أن: يعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوما من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تجاوز مليوني جنيه...، وفي المادة (٧٤) على أنه: لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه، وفي المادة (٧٥) على أنه: يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح



أن ليس ثمة نزوع إجرامي أصيل لدى مقترف جريمة التهريب، فضلاً عن الارتياح الجمعي المفترض بما يؤديه الجاني من جعل صوّماً مما لحق الإدارة الضريبية من ضرر جراء مخالفة قوانين الضرائب أو عرّضاً عما فات الخزنة العامة من ضرائب وقع التهريب من أدائها الأمر الذي يغدو معه ولوج سبيل التصالح انصرافاً عن سبيل إقامة الدعوى العمومية إنما هو ترك الأصل إلى الاستثناء، مما يتعين أن يكون مقدراً بقدره دون إفراط أو تفريط وفق مقتضى الصالح العام وحسبما يترأى وجه هذا المقتضى بوزن أوضاع واقع كل حالة على حدة. وأن التصالح في شأن الجرائم الضريبية الذي تقتضي به الدعوى العمومية ليس عقد صلح منلي يرتب آثاره بحسب رغبة المتفاعلين بما لهم من سلطة في التصرف إزاء مصالحهم الخاصة، وإنما هو الوجه الآخر لإقامة هذه الدعوى، وإذا كانت قاعدة توازي الأشكال ضمن ما تقتضيه التسوية في طبيعة أدوات العمل الشرعي عذ التصالح - على ما جرى به قضاء المحكمة الإدارية العليا - من ذات طبيعة إقامة تلك الدعوى وانجند التصالح بغيره من الإجراءات التي يتكامل بها مصير الدعوى العمومية، الأمر الذي يفيد أن التصالح بحسبه تصرفاً جنائياً من قبيل الإجراءات التي تتسند لتعيين مصير الجريمة إما بتحريك الدعوى العمومية في مواجهتها، وإما بعدم إقامتها مع الالتزام بما يقتضيه القانون، وعليه غدا التصالح من ذات الطبيعة القانونية التي تنتم بها جميع إجراءات إقامة الدعوى العمومية من وجهة طابعها الجنائي حيث تسود مفاهيم قانون العقوبات وأصوله العامة المناهضة لأحواله.

واستظهرت الجمعية العمومية ما استقر عليه قضاء محكمة النقض من أن قواعد التصالح في الجرائم هي من القواعد الموضوعية بحسبانها تمس حق الدولة في العقاب، ومن ثم ينطبق عليها من حيث تنازع القوانين من حيث الزمان ما ينطبق على القواعد الموضوعية عموماً من عدم جواز إعمال القانون بأثر رجعي ما لم يكن للنص الجديد أصلح للمتهم.

وأله إذا كان كل ما تقدم، فإن القانون الحاكم لأمر التصالح هو قانون الواقعة الإجرامية الحاصلة، وهي واقعة المخالفة أو التهريب الضريبي، فالقانون الذي تحدث فيه هذه الواقعة يتعين حكماً لضبط شئون التجريم والعقاب المتعلقة بها، فإذا ما لاح احتمال صلح - حسب مقتضيات الصالح العام - تعين أن يكون محكوماً بدوره بأحكام هذا القانون دون غيره ما دام لم يكن ثمة قانون آخر تالٍ أصلح للمتهم.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضاً أن المشرع - في المادة (١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد - لم يقصر تعريف القانون الضريبي في مفهوم قانون الإجراءات الضريبية الموحد على القوانين الواردة باسمها تحديداً (وهي قولتين: الضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة النعمة)، إنما قرر أن القانون الضريبي هو كل قانون يقرر فريضة مالية أخرى ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الضرائب أو تحل محلها، ولما كان المستفاد من بيان حقيقة وطبيعة كل من



الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة في إفتاء الجمعية العمومية وكذا قضاء المحكمة الدستورية العليا اتفاق طبيعة وجوهر كل من الضريبتين باعتبار كليهما ضريبة غير مباشرة، وعلى الاستهلاك، يتحمل بعينها النهائي المستهلك سواء كان مشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة، ويلتزم بتحصيلها وتوريدها غير المتحمل أصلاً بعينها، ومن ثم فإن قانون الضريبة العامة على المبيعات حاليًا يكون مقررًا لفريضة مالية (ضريبة) مماثلة في طبيعتها وجوهرها للفريضة العالية المقررة بأحد قوانين الضرائب الخمسة التي أوردها المشرع باسمها في المادة (١) المذكورة آنفًا وهو قانون الضريبة على القيمة المضافة، كما أنه لما كانت الضريبة العامة على المبيعات هي الضريبة غير المباشرة الرئيسية في النظام الضريبي المصري، واستبدل بها المشرع الضريبة على القيمة المضافة، فألحقت للفريضة الأخيرة محل الفريضة الأولى، وهو ما يبين جليًا من سابق إفتاء الجمعية العمومية المستند في تقرير ذلك إلى المادة الثانية من مواد القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، فقد حلت الضريبة على القيمة المضافة محل الضريبة العامة على المبيعات، مما تنتهي معه الجمعية العمومية إلى أن قانون الضريبة العامة على المبيعات يعد قانونًا ضريبيًا في مفهوم قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ونطبقًا لما تقدم، لما كانت الحالة الواقعية الأولى تدور حول صدور حكم ضد مؤمن محمود محمود أبو العينين - المكلف وفق قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ - في الجلسة رقم (٢٤٩٧) لسنة ٢٠١٨ جنح الضواحي بالحبس سنة مع الشغل و... وقد تأيد الحكم استئنافيًا بالاستئناف رقم (٢٠٤٦) لسنة ٢٠١٩ جنح مستأنف بور سعيد، فطعن المذكور على الحكم الأخير بالنقض بالطعن رقم (٣١٣٨٣) لسنة ١٠ اق أمام محكمة استئناف القاهرة - الدائرة (٥) الجنائية (طعون نقض جنح)، وقد حُكِمَ في الطعن بالنقض المذكور بجلسته ٢٠٢١/٣/٢٧ بسقوطه، وتقدم المذكور بطلب للتصالح بعد تاريخ الحكم في الطعن بالنقض المذكور في ٢٠٢١/٣/٢٧. ولما كانت الجريمة قد ارتكبت وحُكِمَ فيها طبقًا لقانون الضريبة العامة على المبيعات الذي لم يكن يُجيز التصالح بعد صدور حكم بات، ثم صدر قانون جديد وهو قانون الإجراءات الضريبية الموحد فأجاز التصالح بعد صدور الحكم البات، فإن هذا القانون الأخير هو الواجب التطبيق على طلب التصالح الذي لم يتم البت فيه حتى تاريخ صدور القانون الجديد، باعتبار أن القانون الأخير قد أنشأ لطالب التصالح وضمانًا أفضل وأصلح باستغافته من مزية التصالح بعد الحكم البات.

ولما كانت الحالة الواقعية الثانية تدور حول صدور حكم محكمة جنح الإسماعيلية بجلسته ٢٠٢١/٨/٧ ضد محمد حسان حسن أحمد الشاذلي - شركة لنا جروب للاستثمار العقاري - (الخاضع لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وفق قانون الضريبة على الدخل) في القضية رقم (٣٤٣) لسنة ٢٠٢١ بتفريمه مثلي قيمة الضريبة التي لم يؤديها، وذلك عن تهمة عدم قيامه بخمس المبالغ التي يتعين خصمها من المتعاملين



معه الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية وتوريدها لمصلحة الضرائب بصفته المسؤول عن منشأة اعتبارية خاضعة لأحكام الخصم تحت صواب الضريبة، وقد طعن للمذكور على هذا الحكم بالاستئناف رقم (٦٢٩٦) لسنة ٢٠٢١ ج٢ج مستأنف الاستئناف، وأضفي في هذا الاستئناف بقوله شكلاً، وفي الموضوع بإلغاء الحكم المستأنف والقضاء مجدداً ببراءة المتهم. وكان طلب للتصالح المقدم من الممول المذكور بتاريخ ٢٠٢١/١/١٨، أي قبل الحكم عليه لاعتدائياً، وبعد سريان قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

وكانت الحالة الواقعية الثالثة تدور حول اتهام فائق محمد علي البناء - بصفته رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب لشركة للمعاملات المصرفية (مخازن إبراهيم سابقاً) إحدى الشركات التابعة للشركة للقابضة للتشييد والتعمير - وزارة قطاع الأعمال العام، في القضية رقم (٣٤) لسنة ٢٠٢١ ج٢ج عامة والمقبلة برقم (٢٩) لسنة ٢٠٢١ م.ض. ضريبي، وبجلسة ٢٠٢١/٣/٨ أمرت المحكمة بتفريم المتهم مبلغاً مقداره ٢٥٪ من المبالغ غير المؤداة في المواعيد القانونية والمصاريف. فنظم المذكور من هذا الأمر الجنائي لحكمت المحكمة بجلسة ٢٠٢١/٦/٥ بقبول الاعتراض على الأمر الجنائي شكلاً، وفي الموضوع بسقوطه واعتباره كأن لم يكن، والقضاء مجدداً بتفريم المتهم مبلغاً مقداره ٢٥٪ من المبالغ غير المؤداة في المواعيد القانونية والمصاريف. وقد سدد المتهم الغرامة والمصاريف في ٢٠٢١/٦/٥، وتقدم بطلب للتصالح في ٢٠٢١/٣/٢٣.

وفي ضوء ما تقدم من صدور حكم بات في كل دعوى جنائية بالحالتين المذكورتين (بالبراءة في الحالة الثانية، وبالإدانة في الحالة الثالثة)، حيث لم يتبين بالأوراق الطعن على أي منهما، ومن ثم وأياً ما كان الأمر، فإن صدور الحكمين الباتين والقضاء الدعوى الجنائية وفق حكم المادة (١٥٤) من قانون الإجراءات الجنائية، يندرجه طلب للتصالح في كل حالة من هاتين الحالتين غير ذي موضوع بالقضاء الدعوى العمومية بهما، مما تنتهي معه الجمعية العمومية إلى عدم جدوى إنشاء الرأي في الحالتين الواقعتين الثانية والثالثة.

وبخصوص الحالة الواقعية الرابعة ولذا استقر إفتاء الجمعية العمومية لفسمي الفتوى والتشريع على أنه لما كان الغرض من طلب الرأي القانوني على وجه العموم هو أن تغف الجهة الإدارية على حكم القانون قبل اتخاذ قرارها، فيكون مملكتها اللاحق في ضياء ما أثبته لها الفتوى من طريق الحق والصواب، فلما ولها قد اتخذت قرارها بالفعل، فلا يكون من وجه - من بعد تمام ذلك - لطلب الرأي القانوني بشأن هذا الأمر.

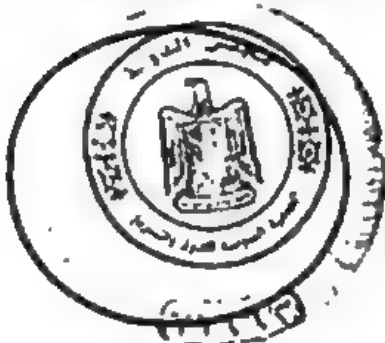
وتطبيقاً لما تقدم، لما كانت الحالة الواقعية المذكورة تدور حول موافقة وزير المالية بتاريخ ٢٠٠٩/٧/٢٠ على إحالة عبد الرازق أحمد النسوفي أحمد وشركاه - شركة السيوف لتجارة مواد البناء (الممول وفق قانون الضريبة على الدخل) إلى النيابة المختصة للتحقيق بدون تفتيش لمزاولة نشاطاً خاضعاً للضريبة على الدخل مستعملين طرقاً احتيالية ومرتكبين الجرائم الضريبية المعاقب عليها بالمواد (١٣١) و(١٣٣) و(١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل وذلك عن الأعوام من ٢٠٠١ إلى ٢٠٠٧، فقيمت بالقضية رقم (١٢٥٣) لسنة ٢٠١٢



جرح رمل ثلث، ويتأريخ ٢٠١٩/١٢/١١ تقدم الممول للمذكور بطلب تصالح في الدعوى العمومية سائلة الذكر، فطلت القضية المذكورة متداولة بالتحقيقات وبلدية لورود موافقة وزير للمالية أو من يئيبه على مشروع التصالح للنهائي المقدم من المتهم، وتم إعداد مشروع التصالح وتقدير المبالغ التي سيدفعها الممول المذكور، ويتأريخ ٢٠٢١/٢/١٤ وفق رئيس مصلحة الضرائب- بناء على تعويض السيد الدكتور وزير المالية رقم (١١٣) لسنة ٢٠٢٠- على التصالح مع الممول المذكور وسداده المبالغ المتفق عليها مع المصلحة، فإذا اتخذت جهة الإدارة طالبة للرأي لقرارها بقبول طلب التصالح بالفعل بتاريخ ٢٠٢١/٢/١٤، وأضحى قرارها نهائياً استغلت به ولايتها وسلطتها في هذا الشأن بما لا يجوز لها معاودة استعمالها مرة أخرى، وكان ذلك كله قبل طلبها للرأي في الموضوع الذي كان بتاريخ ٢٠٢٢/٢/٩، ومن ثم لا وجه ولا جدوى- والحال كذلك- لطلب للرأي في الحالة اللاحقة الرابعة.

وبخصوص المسألة الثانية التي تدور حول تحديد القانون الواجب التطبيق على طلبات التصالح في الجرائم المنصوص عليها بالمادتين (١٩/أ) و(٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، في حالة إذا ما تضمنت أو اشتملت القرارات المقدمة في ضورتها على وجود ضريبة بالإقرار وحالة إذا لم تتضمن هذه القرارات وجود ضريبة، في ضوء صدور قرار السيد المستشار وزير العدل رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ للمذكور؛ فقد استظهرت الجمعية العمومية أن المشرع فُكر أهمية للتصالح سبباً مستقلاً ومتميزاً لانقضاء الدعوى الجنائية عموماً، لما فيه من التخفيف من على كامل القضاء والعمل على التتبع ما وقع من ضدد بين أفراد المجتمع، فتدخل في تعديل قانون الإجراءات الجنائية بالقانون رقم (١٧٤) لسنة ١٩٩٨ بإضافة المادة (١٨ مكرراً) منظمًا تصالحًا جديدًا كمسبب مستقل لانقضاء الدعوى الجنائية بجانب أسباب لانقضائها الأخرى بهذا القانون، فأصرًا إياه- أي التصالح- لبتداء على جرائم معينة حددها عيلاً أو بالخفية المقررة لها، وقرر هذا التصالح نظير جعل أو مبلغ لثمة بحسب مرحلة الدعوى الجنائية بامسبة معينة من العقوبة كعقوبة مقرررة للجريمة التي سببها التصالح فيها، وقصر قبول دفع جعل التصالح المذكور على خزالة المحكمة أو النيابة العامة أو إلى من يرخص له وزير العدل في ذلك. ويمكن القول إن هذا التنظيم العام للتصالح في قانون الإجراءات الجنائية هو الشريعة العامة لنظام للتصالح في التشريع العقابي المصري.

وقد سبق أن قرر المشرع المالي عامة والضريبي خاصة أنواعاً خاصة من التصالح في جرائم مالية أو ضريبية ما، إلا أن تنظيم المشرع الضريبي للتصالح كان ولا يزال مختلفاً في بعض جوانبه مع التنظيم الوارد بالمادة (١٨ مكرراً) من قانون الإجراءات الجنائية، وما كان ذلك إلا مرداً طبيعياً لاختلاف أهداف كل تنظيم منهما، ففي المجال الضريبي على المشرع بتنظيم وتطوير النظم الضريبية وحاول إقرار التصالح في جرائم هذه النظم كأحدى وسائله الفعالة لتحقيق مصالح أطراف المنظومة الضريبية، سواء الإدارة الضريبية أو مولو

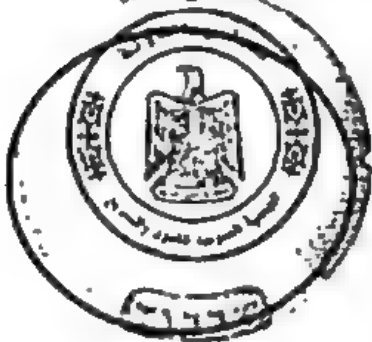


ومكلفو هذه الضرائب، جاعلا من التصالح في الجرائم الضريبية عموماً طريقاً لصون حقوق الخزنة العامة للضريبة وفي الوقت ذاته أداة لأرباب الصدع بين المجتمع ومن خالف قوانينه في مجال الضريبة- وهي من أهم وظائف وموارد الدولة- مؤثراً طبيعة الجريمة الضريبية بوجه عام وطبيعة مرتكبها بوجه خاص، وانصافاً مع سياسة التجريم الضريبي التي وإن كان التجريم فيها يقوم على فكرة العقالة، فإنها لا تخلو من استناد إلى أساس من النفعية والتي لا يهتم الدولة فيها ما يتحمله الجاني من عذاب لارتكابه الجريمة، بل يكفي تطبيق مصلحتها المالية للمباشرة العامة في صورة الصلح الذي تجر به معه.

وفي إطار ما سبق من تنوع لتنظيم التصالح عقابياً، فإن النظر لبتداء في تطبيق أحكام التصالح في الجرائم الضريبية- ومنها التصالح بموجب ووفق أحكام المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد- لا يكون إلا من خلال النصوص الخاصة الواردة بقانون التنظيم الضريبي والذي شرع الجريمة الضريبية وفصلها تجريمياً وعقابياً، وذلك تطبيقاً لما استقر عليه قضاء وإفتاء من أنه من الأصول المقررة أن الخاص مقدم على العام، وأنه لا يجوز الرجوع إلى أحكام القانون العام إلا إذا خلا للقانون الخاص من نص على حكم معين، وبشرط ألا يتعارض مع التنظيم والأسس التي قام عليها النظام الخاص.

ومن ثم رصده استحالة تطبيق أحكام التصالح الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد لسبب ما، كعدم إمكان حساب جُعل التصالح المقرر بها، لعدم وجود ضريبة بالإقرار أو أن للضريبة صفراً، فإن القول بالرجوع إلى الشريعة العامة للتصالح وفقاً للمادة (١٨ مكرراً) من قانون الإجراءات الجنائية التي حددت مقابل التصالح قبل رفع الدعوى بما يعادل ثلث الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة، وبعد رفع الدعوى وقبل صدور حكم بات فيها بما يعادل ثلثي الحد الأقصى للغرامة، في ظل ارتفاع الحد الأقصى للغرامة على مخالفة عدم تقديم الإقرار الضريبي لمدة تتجاوز ستين يوماً إلى مليوني جنيه، فضلاً عن أن هذا التصالح لا يشمل حالة صدور حكم بات في الدعوى، إنما يتنافى مع الأسس التي قام عليها التصالح وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، مما لا مناص معه من ضرورة تدخل المشرع لمعالجة مثل هذه الحالات بموجب نص صريح ومحدد في إطار الفلسفة التي يقوم عليها التصالح في النظام الضريبي بما يحقق مصالح أطراف المنظومة الضريبية.

وبخصوص المسألة الثالثة التي تدور حول تحديد التوقيت الدقيق لرفع الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية، والتي تتميز في أغلبها بأنها من جرائم الطلب التي يتوقف البدء في إجراءات الدعوى الجنائية فيها على طلب يُبذل أو يقدم من الوزير المختص- وهو وزير المالية في مفهوم قانون الإجراءات الضريبية الموحد والقوانين الضريبية الأخرى، وذلك لما بان واتضح من المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية المنظمة والحاكمة للتصالح في قانون الإجراءات الضريبية من جعلها مناط التمييز بين حالات التصالح الواردة بها وما ارتبط بها من تحديد الجُعل المستحق سداده، هو توقيت رفع الدعوى الجنائية، فما قبل رفع هذه الدعوى



يكون الجُعل المستحق سداده لإتمام التصالح هو ١٠٠٪ من المستحقات الضريبية، وبعد رفع الدعوى إلى ما قبل صدور الحكم البات فيها يكون هذا الجُعل هو ١٥٠٪ من هذه المستحقات، وبعد صدور الحكم البات يكون هذا الجُعل هو ١٧٥٪ من المستحقات المذكورة، فقد استظهرت الجمعية العمومية أن توقيت رفع الدعوى الجنائية - بحسبانها لتجاء المجتمع (ممثلاً في جهاز الاتهام) إلى القضاء للتحقق من وقوع الجريمة وتقرير مسئولية شخص عنها ومن ثم توقيع العقوبة أو التيسير الاحترازي المقرر لها، وذلك كله من خلال مجموعة من الإجراءات يحددها القانون - يتحدد بوقت دخولها حوزة ولاية القضاء، لتنتقل هذه الدعوى من مرحلة التحقيق إلى مرحلة المحاكمة، ويتحقق ذلك - أي رفع الدعوى - بإحالتها (أي بإحالة الدعوى الجنائية) من النيابة العامة إلى المحكمة المختصة بعد انتهاء النيابة العامة - باعتبارها الأمانة على هذه الدعوى وصاحبة الاختصاص الأصيل والحصري في مباشرتها ورفعها - من إجراءاتها المنوطة بها من تحقيق وغيره، فأمر الإحالة هو الأمر الذي يقرر به المحقق إدخال الدعوى في حوزة المحكمة المختصة. والأمر بالإحالة - على هذا النحو - قرار بنقل الدعوى من مرحلة التحقيق الابتدائي إلى مرحلة المحاكمة.

وأنه وفق المادتين (٢١٤) و(٢٣٢) من قانون الإجراءات الجنائية وما استقر عليه قضاء محكمة النقض، إذا ما صدرت الإحالة في مواد المخالفات والجناح من النيابة العامة، فإنها تتخذ صورة تكليف المتهم بالحضور أمام المحكمة المختصة، وأن تأثير النيابة العامة برفع الدعوى العمومية لا يعجز أن يكون أمراً إدارياً إلى قلم كتاب النيابة العامة لإعداد ورقة التكليف بالحضور، حتى إذا ما أعدت ووقعها عضو النيابة جرى من بعد ذلك إعلانها وفقاً للقانون، فتترتب عليها جميع الآثار القانونية بما في ذلك قطع إجراءات التقادم بوصفها من إجراءات الاتهام، وإعلان المتهم بورقة تكليفه بالحضور بُعد بمثابة شهادة ميلاد الدعوى الجنائية في المخالفات والجناح، ومن هذا التوقيت - أي توقيت إعلان المتهم بالحضور للجلسة المحددة لمحاكمته - تُعد الدعوى العمومية مرفوعة. أما في مواد الجنابات فترفع الدعوى بإحالة تقرير الاتهام - الموضحة به الجريمة المسندة إلى المتهم بأركانها المكونة لها وجميع الظروف المشددة أو المخففة للعقوبة ومواد القانون المراد تطبيقها - من المحامي العام أو من يقوم مقامه إلى محكمة الجنابات، ومنذ تاريخ إحالة التقرير بالاتهام في الجنابة تكون الدعوى عنها قد رفعت.

وبخصوص المسألة الرابعة التي تدور حول تحديد المقصود بمصارة «المستحقات الضريبية» الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، فقد استظهرت الجمعية العمومية أن المستحقات الضريبية المذكورة تشمل كل ما يستحق لمصلحة الضرائب من مبالغ قبيل وفي ذمة مرتكب الجرم الضريبي قبل ارتكابه جرمه، شاملاً مبلغ الضريبة الأصلية سواء كانت ضريبة من ضرائب الدخل بأنواعها المختلفة، أو ضريبة عامة على المببيعات، أو ضريبة على القيمة المضافة بما في ذلك ضريبة الجدول، أو أي ضريبة أخرى في قانون



الإجراءات الضريبية الموحدة أو في أي قانون ضريبي آخر وفق مفهوم القانون الضريبي الوارد بالمادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية الموحدة، فضلاً عما يمكن أن يكون ملحقاً بهذه الضرائب من مبالغ كانت هذه الضرائب هي أساسها ومنذها، سواء كانت مقابل تأخير في السداد (كالضريبة الإضافية في قانون الضريبة العامة على المبيعات أو في قانون الضريبة على القيمة المضافة)، أو مقابل تأخير صريح كالمقصود عليه بالمادة (١١٠) من قانون ضريبة الدخل، أو غير ذلك من ملحقات وتوابع للضريبة الأصلية، ويمكن القول إن هذه المستحقات الضريبية تشمل كل المبالغ التي سيدفعها الممول أو المكلّف أو المخاطب بالقانون الضريبي لمصلحة الضرائب وفق أحكام القانون الضريبي بحسب حالته - وكانت هذه المبالغ مفروضة - وفقاً للقانون - من ووفق سلطة مصلحة الضرائب ذاتها دون غيرها من سلطة أخرى، مما يستبعد من مصطلح «المستحقات الضريبية» الغرامات المعاقب بها على الجرائم الضريبية من مخالفات وتهرب، فهذه العقوبات لا توقعها إلا المحاكم الجنائية على حسب اختصاصاتها المنوطة بها، وتوقع هذه الغرامات غير مؤكدة الحدوث! فقد تحكم بها المحكمة الجنائية وقد لا تحكم بها، كما أنها غير معلومة المقدار الذي سيقتضى به، ومن ثم لا يمكن تصور اعتبار للغرامات - التي هي في أصل شرعيتها عقوبات جنائية - داخلية في مصطلح «المستحقات الضريبية»، ومعلوم أن التصالح قد يكون قبل رفع الدعوى الجنائية وفي هذه الحالة ستكون الغرامة غير مؤكدة التزام المتصالح بها أو غير مستحقة عليه في نتمه وغير معلوم مقدارها لو أُلْزِمَ بها، ومن ثم ستكون محل جدل بين وجودها ومقدارها والالتزام المتصالح بها لتكون بذلك خارجة عن مفهوم مصطلح «المستحقات الضريبية» أصلاً.

كما استظهرت الجمعية العمومية أن النسب المقررة من المستحقات الضريبية مقابلًا للتصالح، تعني أنه يتم دفع النسبة المقررة من هذه المستحقات لحسب، بمعنى أن ١٠٠٪ من المستحقات الضريبية - وهي جُمل التصالح المقرر قبل رفع الدعوى الجنائية - تعني كامل هذه المستحقات لحسب دون مضاعفتها عند حساب مقابل التصالح، فبالنسبة إلى الضريبة على القيمة المضافة تتحصر المستحقات الضريبية في الضريبة المستحقة (الضريبة على القيمة المضافة) أو ضريبة الجداول أو كليهما على حسب الأحوال + الضريبة الإضافية لحسب دون أي إضافات أخرى، في حين أن ١٥٠٪ من هذه المستحقات الضريبية - وهي جُمل التصالح حال رفع الدعوى إلى ما قبل صدور حكم بات فيها - تعني المستحقات ذاتها بالإضافة إلى ٥٠٪ منها، وفي حال ١٧٥٪ من المستحقات للضريبة - وهي جُمل التصالح المقرر حال صدور حكم بات في الدعوى الجنائية - تعني المستحقات ذاتها بالإضافة إلى ٧٥٪ منها.

وتشير الجمعية العمومية أخيراً إلى أن تفسير مصطلح «المستحقات الضريبية» بخصوص جريمة عدم الالتزام أو مخالفة نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المقرر بالمادة (٥٩) وما بعدها من قانون الضريبة على الدخل والمؤتممة بنص المادة (١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل، تتحصر فيه المستحقات



الضريبة فيما كان يتمين خصمه وتوريده للمصلحة من مبالغ تحت حساب الضريبة على النحو الوارد بالمادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير.

وبخصوص المسألة الخامسة، فإنه عطفًا على ما تقدم من إفتاء مستقر للجمعية العمومية بخصوص عدم جدوى إيداء الرأي حال اتخاذ جهة الإدارة طالبة الرأي قرارها بالفعل قبل طلب الرأي بخصوصه، فإن جهة الإدارة طالبة الرأي وإذا اتخذت قرارها بقبول طلبات التصالح في الجرائم الضريبية محل المسألة الماثلة بالفعل بتاريخ مختلفة كان آخرها في ٢٠٢٢/١/١٦، وأضحى قرارها نهائيًا امتنعت به ولايتها وسلطتها في هذا الشأن بما لا يجوز لها معاودة استعمالها مرة أخرى، وكان ذلك كله قبل طلبها للرأي في الموضوع- والذي كان بتاريخ ٢٠٢٢/٢/٩، ومن ثم لا وجه ولا جدوى- والحال كذلك- لطلب الرأي في الحالة الواقعية الماثلة.

د-١

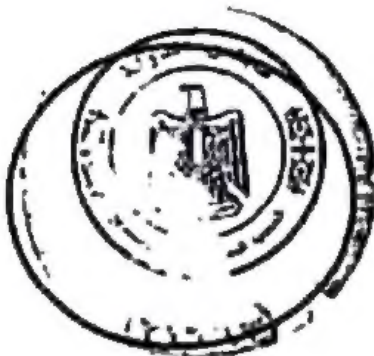
انتهت الجمعية العمومية لقمي الفتوى والتشريع إلى:

أولاً: مريان أحكام للتصالح الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على طلب التصالح المقدم من مؤمن محمود محمود أبو العينين، المكلف وفقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، وعدم جدوى إيداء رأي في تعيين لقانون لتواجب التطبيق على طلبات التصالح المقدمة في الحالات الواقعية الأخرى بطلب الرأي المائل.

ثانياً: أن تطبيق أحكام التصالح المقررة بالمادة (١٨ مكرراً) من قانون الإجراءات الجنائية على طلبات التصالح في الجرائم الضريبية المنصوص عليها بالمادتين (١٦٩/١) و (٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد إذا لم يتضمن الإقرار الضريبي ضريبة مستحقة، يتنافى والأسس التي يقوم عليها التصالح وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحدة.

ثالثاً: أن رفع الدعوى الجنائية في مفهوم المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد هو بإعلان المتهم بالحضور للجلسة المحددة لنظر الدعوى في مواد الجرح والمخالفات الضريبية وبإحالة تقرير الاتهام من المحامي العام أو من يقوم مقامه إلى محكمة الجنايات في موك الجنايات الضريبية.

رابعاً: أن «المستحقات الضريبية» في مفهوم المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد هي كل ما يستحق لمصلحة الضرائب من مبالغ قبل وفي نمة مرتكب الجرم الضريبي قبل ارتكابه جريمته ويكون فرضها وتحصيلها من قبل وبمصلحة مصلحة الضرائب دون غيرها.



خامتها: عدم جدوى إبداء الرأي بخصوص المفارقة الحاصلة بين العبء المثلي الواقع على مقدم طلب
التصالح في المخالفات الضريبية الواردة بالمادة (٦٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بإقرار ضريبي
يتضمن ضريبة، وعن يتقدم بطلب تصالح في المخالفات ناتجا المتعلقة بإقرار ضريبي لا يتضمن ضريبة.
ونك كل على توجه الفنين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرا في: ٧ / ٥ / ٢٠٢٤

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار
أحمد عبد القواب محمد موسى
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

